GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33762C
Inscrit le 16 décembre 2013

Audience publique du 11 novembre 2014

Appel formé par
M. ... ..., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 6 novembre 2013 (n° 31607 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33762C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 16 décembre 2013 par Maître Michel MOLITOR, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., …, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 6 novembre 2013, par lequel ledit tribunal l'a débouté de son recours tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 31 juillet 2012 ayant déclaré seulement partiellement fondée une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008, émis tous les deux le 18 janvier 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 13 janvier 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 13 février 2014 par Maître Michel MOLITOR pour compte de Monsieur ... ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 24 février 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maria Ana REAL GERALDO DIAS, en remplacement de Maître Michel MOLITOR, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 mars 2014.

Le 26 juillet 2007, le bureau d'imposition Sociétés ... émit un bulletin d'appel en garantie à l'encontre de Monsieur ... ..., pris en sa qualité de représentant légal de la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « *société ...* », en mettant à sa charge les impositions à l'impôt sur le revenu des collectivités, à l'impôt commercial communal et à la retenue sur les revenus de capitaux dus par cette dernière au titre des années 1998 à 2003, soit un montant d'impôts total de … €.

La société ... et Monsieur ... firent introduire, par courrier de leur mandataire du 5 octobre 2007, une réclamation conjointe devant le directeur, ci-après désigné par le « *directeur* », à l'encontre de ce bulletin d'appel en garantie du 26 juillet 2007. Par sa décision du 28 novembre 2007 (n° … du rôle), le directeur reçut en la forme cette réclamation pour autant qu'introduite pour compte de Monsieur ..., mais la rejeta comme n'étant pas fondée. Le recours contentieux introduit par Monsieur ... contre cette décision directoriale fut définitivement rejeté par un arrêt de la Cour administrative du 29 juillet 2009 (n° … du rôle).

Le 30 septembre 2011, Monsieur ... déposa auprès du bureau d'imposition … de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008. Il déclara le montant de … € en tant que perte commerciale privée dans sa déclaration d'impôt de l'année 2007 et sollicita le report de la perte restante dans le cadre de sa déclaration d'impôt de l'année 2008.

Le 24 octobre 2011, le bureau d'imposition informa Monsieur ..., en exécution du § 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », de son intention de diverger des déclarations sur l'impôt précitées sur les points précisés comme suit :

« […] *Conformément au § 205 (3) de la loi générale des impôts, je vous fais part par la présente des différents points dans lesquels l'imposition va diverger de votre déclaration d'impôt :*

Année 2007 :

Bénéfice commercial = 0 (cf article 12 LIR)

Ad dépenses spéciales : les intérêts débiteurs ne sont pas déductibles (les comptes courant associés ne pas à considérer comme prêts accordés aux sociétés)

Année 2008 :

Ad dépenses spéciales : les intérêts débiteurs ne sont pas déductibles et les pertes d'exploitation ne sont pas reportables (cf 2007)

Vos objections éventuelles sont à formuler par écrit pour le 24-11-2011 au plus tard. Passé ce délai, le bureau d'imposition de Clervaux émettra les bulletins d'impôts concernés. […] ».

Face à ces redressements projetés par le bureau d'imposition, Monsieur ... prit position par courrier du 18 novembre 2011 libellé comme suit :

« […] *En réponse à votre missive du 24 octobre 2011 et concernant nos déclarations de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008 nous vous signalons que nous ne sommes PAS D'ACCORD avec votre intention d'imposition :*

Année 2007 : l'article 12 LIR n'est pas d'application et les intérêts débiteurs sont déductibles dans le cadre et les limites fixés de l'article 109 LIR.

Année 2008 : les pertes sont reportables (article 114 LIR) et les intérêts débiteurs sont déductibles dans le cadre et les limites fixés de l'article 109 LIR. […] ».

Le 18 janvier 2012, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008 en maintenant les redressements annoncés dans son courrier du 24 octobre 2011.

Par courrier du 3 avril 2012, Monsieur ... introduisit auprès du directeur une réclamation contre les prédits bulletins du 18 janvier 2012.

Le directeur statuta sur cette réclamation par une décision du 31 juillet 2012 (n° C 17510 du rôle) libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 11 avril 2012 par le sieur ..., demeurant à ..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008, les deux émis en date du 18 janvier 2012 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

En ce qui concerne la perte commerciale déclarée par le réclamant

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé de prendre en compte, en tant que perte commerciale privée, un montant de ... euros

représentant une dette d'impôt née du chef de la société anonyme « ... », pour compte de laquelle le réclamant a travaillé en tant que salarié en charge de la gestion journalière, de même qu'il y a exercé la fonction d'administrateur ;

Considérant que du fait que la société « ... » n'a nullement rempli ses obligations, notamment en omettant de payer ses impôts légalement dus, le bureau d'imposition des sociétés a procédé à l'émission, conformément au § 118 AO, d'un bulletin d'appel en garantie à l'égard de son représentant légal, en l'espèce le réclamant ;

Considérant que le bureau d'imposition du réclamant l'a informé, moyennant un avis préalable à l'imposition, conformément au § 205 alinéa 3 AO, des points dont il entendait diverger de sa déclaration ; qu'il entendait refuser entre autres, sur base de l'article 12 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), la déduction de la somme pré-mentionnée en tant que perte commerciale à titre personnel dans le chef du réclamant ; que néanmoins le requérant y a répliqué en faisant valoir que « l'article 12 LIR n'est pas d'application », de même qu'il estime qu' « aucun paragraphe aucune phrase, aucun mot et aucune lettre de l'article 12 nous indique que la facture en forme d'un bulletin d'appel en garantie (d'ailleurs confirmé par le tribunal administratif à deux reprises) ne serait pas à inscrire comme revenu commercial dans la déclaration d'impôt de l'année dans laquelle elle a été émise » du fait qu' « Il n'y a pas d'impôt physique concerné ni une amende quelconque » ;

Considérant qu'il échet dès lors d'examiner si en l'occurrence l'article 12 L.I.R. est effectivement applicable ; qu'à cette fin, il y a lieu d'analyser la nature juridique d'un bulletin d'appel en garantie de même que le sort des impôts proprement dits ;

Considérant que le § 118 AO présente la base légale pour que le bureau d'imposition compétent puisse, sous certaines conditions et dans différentes hypothèses spécifiquement prévues par la loi, engager la responsabilité du représentant d'un contribuable, la mise en cause de ce tiers ne pouvant être effectuée que par le biais du bulletin d'appel en garantie, celui-ci étant l'acte matériel par lequel le bureau d'imposition est en mesure d'engager la responsabilité du représentant d'un contribuable ; qu'il en découle que le bulletin d'appel en garantie ne présente donc, sous aucune forme, une amende, qu'elle soit de nature pénale ou administrative, de sorte que l'article 12 alinéa 4 L.I.R. ne saurait être invoqué en l'espèce ;

Considérant que, partant, il y a lieu de spécifier les conséquences résultant de l'émission d'un bulletin d'appel en garantie à l'égard d'un représentant ; que du point de vue purement fiscal, il s'agit du § 7 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) qui dès lors sort pleinement ses effets ; que la notion de solidarité, instaurée par le § 7 StAnpG, vise avant tout la possibilité du receveur ayant plusieurs débiteurs d'une même dette de réclamer à chacun d'eux la totalité de la somme, i.e. qu'il existe une créance unique mais une multitude de débiteurs différents qui sont tenus au paiement de cette dette ; que de cette façon le receveur déplace le fardeau de l'insolvabilité aux débiteurs, le risque ne pesant plus sur le receveur, mais sur le débiteur qui a payé, de se faire rembourser, le cas échéant, sa part de dette en se retournant contre ses codébiteurs ;

Considérant que le bulletin d'appel en garantie et dès lors la solidarité au sens du § 7 StAnpG ne constitue autre chose qu'un transfert d'une dette d'impôt d'un acteur vers un autre, de sorte que l'impôt personnel né du chef d'un contribuable, devient, par la suite, l'impôt personnel d'un autre contribuable ; qu'en l'occurrence les impôts personnels de la société « ... », ont fait l'objet d'un transfert vers le réclamant, de sorte qu'ils constituent, vu la solidarité entre les deux acteurs en vertu du bulletin d'appel en garantie, de la même manière, des impôts personnels dans le chef du réclamant, non déductibles, conformément aux dispositions de l'article 12 alinéa 3 lettre a L.I.R. ni dans les différentes catégories de

revenus nets ni du total des revenus nets, sans préjudice d'ailleurs des dispositions relatives aux dépenses spéciales ;

Considérant, à titre superfétatoire, que le requérant n'a, jusqu'à présent, jamais eu la moindre activité, en nom personnel, susceptible d'être qualifiée de bénéfice commercial ;

Considérant que dès à présent, comme le montant de ... euros ne saurait être déduit en tant que dépense d'exploitation sous la rubrique du bénéfice commercial au titre de l'année d'imposition 2007, un éventuel report de pertes vers l'année subséquente, en l'espèce l'année litigieuse 2008, ne saurait se réaliser, de sorte que la discussion à propos de son sort s'avère caduque ;

Considérant que le directeur des contributions n'est pas lié par les moyens invoqués par le réclamant (§ 243 al. 2 AO), mais a le devoir de procéder d'office à un réexamen intégral de la cause (§ 243 al. 1er AO), tant en faveur qu'en défaveur du réclamant ;

En ce qui concerne les intérêts débiteurs déclarés sous la rubrique des dépenses spéciales

Considérant que le bureau d'imposition, au titre des deux années litigieuses, n'a pas admis les intérêts débiteurs déclarés par le réclamant sous la rubrique des dépenses spéciales au motif que ceux-ci ne seraient pas déductibles du fait que les comptes courants ne seraient pas à considérer comme prêts accordés aux sociétés ; que contrairement aux dires du bureau d'imposition, les intérêts débiteurs relatifs à un compte courant de l'associé, pourvu que ladite opération aurait pu se réaliser entre tiers, c'est-à-dire si elle est en accord avec les principes régissant la pleine concurrence (arm's length principle) i.e. la mise en compte d'un taux d'intérêts ni trop élevé ni trop faible ; que d'autant plus, la déduction sub dépenses spéciales va de pair avec leur imposition dans le chef de la société emprunteuse ; qu'il en découle que c'est donc à tort que le bureau d'imposition a rejeté la déduction des intérêts débiteurs sus énoncés ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ;

Considérant que le redressement des impositions sur le revenu des années 2007 et 2008 fait l'objet des annexes qui constituent des parties intégrantes de la présente décision ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme ;

les dit partiellement fondées ;

réformant, ramène l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2007, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros ;

réformant, ramène l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2008, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros ;

renvoie au bureau d'imposition pour exécution, notamment pour imputation des retenues. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 30 octobre 2012, Monsieur ... fit introduire un recours non autrement spécifié contre la décision directoriale précitée.

Dans son jugement du 6 novembre 2013, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, le rejeta comme étant non fondé et condamna le demandeur aux dépens.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 16 décembre 2013, Monsieur ... ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 6 novembre 2013.

Il précise que son appel est limité au volet du jugement n'ayant pas fait droit, sur le fondement de l'article 12 (3) a) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « *LIR* », à sa demande de pouvoir déduire au titre de perte commerciale le montant lui réclamé sur base du bulletin d'appel en garantie du 26 juillet 2007 et il estime que ladite disposition légale ne saurait valablement fonder cette position du tribunal.

L'appelant expose que la mise en œuvre de la responsabilité personnelle des représentants légaux de personnes morales en cas de non-paiements d'impôts dus par la personne morale, prévue par le § 118 AO et soumise aux conditions imposées par le § 109 AO, emporterait, en cas de pluralité de responsables, une obligation solidaire de leur part envers l'administration fiscale qui serait admise, conformément au § 7 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, dite « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », à réclamer le paiement de l'impôt de la part de tous les coresponsables ou à limiter son recours à l'un ou plusieurs d'entre eux. Alors même que le bureau d'imposition Sociétés ... aurait considéré l'appelant comme seul responsable des dettes fiscales de la société ... à l'exclusion de tous les autres représentants légaux de cette société et que cette décision aurait été confirmée par les instances administratives et judiciaires successivement compétentes, de manière que le bulletin d'appel en garantie y relatif a acquis autorité de chose décidée, il n'en resterait pas moins que le montant afférent de … € serait un simple transfert d'une dette d'impôt née du chef d'un contribuable, la société ..., vers un autre contribuable, en l'occurrence l'appelant, en vertu de la solidarité qui existerait entre ce contribuable et des tiers, à savoir les autres représentants de la société .... La dette d'impôt de … € ne serait en effet pas un impôt personnel à l'appelant, mais une dette d'impôt commercial née du chef de la société ... ayant réalisé les bénéfices imposables afférents et qui constituerait un impôt réel qui devrait être déductible comme dépense d'exploitation par l'appelant. Ainsi, une dette trouvant son origine dans le non-paiement d'un impôt dû par un autre contribuable ne saurait constituer un impôt personnel dans le chef d'un tiers qui est tenu, en vertu de la solidarité entre plusieurs débiteurs, au paiement de cette dette. L'appelant en déduit que le directeur et le tribunal ne pourraient partant pas prétendre que cette dette serait un impôt personnel au sens de l'article 12 (3) a) LIR dans son chef.

Par rapport à l'article 12 (3) a) LIR, l'appelant souligne que l'énumération des impôts non déductibles y contenue serait limitative, ainsi qu'il se dégagerait des travaux parlementaires à la base de la LIR et de la jurisprudence, de manière qu'une catégorie d'impôt y non mentionnée ne saurait être considérée comme non déductible, cette conclusion s'imposant à l'égard d'un impôt payé en exécution d'un bulletin d'appel en garantie qui ne s'analyserait pas en un impôt personnel dans le chef de celui qui l'a payé. L'appelant se prévaut dans ce contexte du principe de l'interprétation stricte de la loi fiscale qui découlerait des principes de légalité de l'impôt, l'Etat ne pouvant réclamer l'impôt que dans les conditions préalablement définies par la loi, et de sécurité juridique, imposant la prévisibilité du régime fiscal de l'opération projetée par le contribuable, et qui devrait empêcher une interprétation extensive de l'article 12 (3) a) LIR qui s'écarterait de ce caractère limitatif de l'énumération y contenue.

L'appelant estime finalement que des considérations relatives aux motifs ayant amené l'administration des Contributions directes à émettre le bulletin d'appel en garantie du 26 juillet 2007 ne seraient pas pertinentes en l'espèce, au motif que la seule question en cause serait celle de la déductibilité dans son chef de la dette d'impôt fixée par ledit bulletin. De même, l'allégation étatique relative à une tentative d'abus de droit devrait être écartée alors que les conditions légales y relatives ne seraient pas réunies en l'espèce et que cette notion serait liée au principe constitutionnel de la légalité de l'impôt qui imposerait que la liste limitative de l'article 12 (3) a) LIR serait à interpréter de manière stricte.

Le délégué du gouvernement conclut par contre au caractère justifié de la motivation de la décision directoriale entreprise. Il rappelle également les circonstances de fait ayant amené l'administration à émettre à l'encontre de l'appelant un bulletin d'appel en garantie par rapport auquel il « *s'oppose virulemment aux procédures de poursuites et de recouvrement* », alors même que la situation dans laquelle il se trouve ne constituerait que la conséquence logique de ses propres agissements au sein de la société ..., actuellement en faillite. Ainsi, les manquements, dans le chef de l'appelant, aux obligations fiscales en tant que représentant de la société ... seraient d'une gravité beaucoup plus prononcée que la simple omission d'un gérant de société de procéder à une retenue sur salaire, au motif qu'ils seraient liés aux commissions d'un montant total de … € versées par la société ... pendant les exercices 1999 à 2003 à deux sociétés *off-shore* domiciliées aux Iles vierges britanniques, que l'appelant aurait strictement refusé de documenter les relations contractuelles ou autres entre la société ... et les sociétés prévisées et d'indiquer les bénéficiaires économiques de ces dernières, de manière que l'enquête menée aurait abouti à la conclusion que l'appelant et la société ... auraient essayé par divers moyens anormaux de simuler la déductibilité de frais généraux payés afin de faire échapper une part considérable de revenus imposables à l'imposition, en l'occurrence un montant total de … €, ce qui aurait équivalu à un avantage fiscal indu de … €, soit 99,88% de tous les impôts dus. Le délégué du gouvernement souligne que le dossier aurait été transmis au Parquet du tribunal d'arrondissement de ... et que l'affaire pénale dirigée contre l'appelant du chef de faux en écritures, usage de faux, abus de biens sociaux, banqueroute frauduleuse, fraude et escroquerie fiscale serait actuellement pendante devant la chambre correctionnelle dudit tribunal, de manière que le comportement fautif de l'appelant consisterait non seulement dans un manquement aux obligations fiscales, mais dans une infraction à la législation fiscale qui serait passible d'une amende pénale et d'une peine privative de liberté. Dans ces conditions, par application du principe « *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* », l'appelant ne saurait être admis à déduire la somme de … €, soit le montant d'impôt éludé dans le cadre du dossier pénal fiscal de la société ..., et profiter ainsi de ses actes illégaux. Le représentant étatique ajoute que la façon de procéder invoquée par l'appelant constituerait une tentative d'abus de droit au sens du § 6 StAnpG, notamment à travers la création artificielle d'un report de pertes permettant de neutraliser les revenus des 15 prochaines années, sinon une nouvelle tentative de fraude et d'escroquerie fiscales.

Le délégué du gouvernement souligne que l'appelant ne saurait en tout état de cause pas être admis à déduire le montant en cause de … € à titre de perte commerciale personnelle, au motif que ledit montant n'aurait jamais été réglé, comme en témoigneraient les décomptes au 14 février 2014 versés en cause.

Le délégué du gouvernement conclut finalement au rejet de la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par l'appelant tant en son principe qu'en son *quantum*, la preuve en quoi il serait inéquitable de laisser à charge de l'appelant les frais supportés par lui n'ayant pas été rapportée.

Aux termes du § 118 AO, « *das Finanzamt, das die Steuerschuld des Steuerpflichtigen festzusetzen hat, ist befugt, die Vertreter und Bevollmächtigten und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen zur Erfüllung der ihnen obliegenden Verpflichtung anzuhalten und diejenigen, die neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich für die Steuer haften (§ 97 Absatz 2), in Anspruch zu nehmen* ».

Le § 97 AO dispose que « *(1) Steuerpflichtiger im Sinn der Abgabenordnung ist, wer nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat.*

(2) Die Vorschriften für die Steuerpflichtigen gelten sinngemäß für die, die nach den Steuergesetzen neben den Steuerpflichtigen oder an deren Stelle persönlich für die Steuer haften ».

Finalement, le § 7 StAnpG dispose en ses alinéas (1) et (3) comme suit:

« *(1) Personen, die dieselbe steuerrechtliche Leistung schulden oder nebeneinander für dieselbe steuerliche Leistung haften, sind Gesamtschuldner.*

(3) Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern ».

Il convient de relever que le terme de contribuable (« *Steuerpflichtiger* ») est utilisé par les différentes dispositions de l'AO, nonobstant les termes du § 97 (1) AO, dans des sens soit d'ordre procédural, en visant toute personne que l'administration considère comme partie potentielle dans le cadre d'un rapport d'imposabilité d'une certaine matière imposable, soit d'ordre matériel, en visant toute personne qui se trouve dans une situation juridique telle que certaines conditions pour la naissance d'une créance d'impôt sont remplies et à laquelle la loi fiscale attache dès lors une certaine obligation de faire, de donner ou de tolérer.

Ainsi, afin de déterminer la nature de l'obligation de garantir le paiement d'un impôt (« *Haftender* »), il faut partir de la notion du débiteur de l'impôt (« *Steuerschuldner* ») au sens du § 97 (1) AO qui s'entend de la personne dans le chef de laquelle le fait générateur de l'impôt en question s'est réalisé conformément au § 3 StAnpG et à la loi d'impôt en cause et qui est ainsi soumis à une obligation de payer l'impôt correspondant (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, *RAO*, § 97, Anm. 6: „*Steuerschuldner ist diejenige Person, die eine Steuer als Selbstschuldner nach den Steuergesetzen zu entrichten hat*"). L'impôt sur le revenu étant dû, au vœu de l'article 6 (1) LIR, par la personne qui a réalisé le revenu imposable, celle-ci doit être considérée comme le débiteur de cet impôt qui lui est ainsi personnel.

S'il est vrai que le § 97 (2), en disposant que les prescriptions concernant les contribuables tels que définis à l'alinéa (1) s'appliquent « *sinngemäß* » à ceux qui sont soumis à une obligation de garantie à côté ou en lieu et place du contribuable, opère une certaine assimilation du garant (« *Haftender* ») au débiteur de l'impôt, cette assimilation n'a pas pour effet de constituer le garant en « *Steuerschuldner* » dans la mesure où son obligation reste accessoire à celle du débiteur de l'impôt et où la cause de son obligation est différente en ce qu'elle repose sur un acte juridique et non pas sur un fait générateur découlant directement de la loi. En outre, la doctrine allemande retient que le § 97 (2) permet de considérer le garant de l'impôt non pas comme débiteur de l'impôt (« *Steuerschuldner* ») mais comme contribuable (« *Steuerpflichtiger* »), notion plus large que celle de débiteur de l'impôt (cf. TIPKE-KRUSE, *RAO*, § 97, Anm. 5 et autres références y visées ; HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER, *RAO*, § 97, Anm. 5 : « *In diesem Sinne ist Stpfl., wer vom FA als Steuerschuldner oder als Haftender in Anspruch genommen wird* »). Finalement, l'utilisation

du terme « *sinngemäß* » doit aussi être considérée comme indiquant l'absence d'une assimilation totale, mais d'une application des règles relatives aux droits et obligations du garant en tenant compte de la nature différente de son obligation.

Il faut partant conclure que l'impôt dont le garant est tenu de garantir le paiement ne devient pas son impôt personnel par l'effet du § 97 (2) AO, étant donné qu'un impôt personnel, dont notamment l'impôt sur le revenu, est personnel exclusivement à la personne à laquelle est imputable la réalisation du fait générateur de l'impôt en vertu de la loi fiscale concernée.

De même, le § 7 StAnpG n'a pas la portée que le directeur entend lui imputer. En effet, s'il est vrai « *que la notion de solidarité, instaurée par le § 7 StAnpG, vise avant tout la possibilité du receveur ayant plusieurs débiteurs d'une même dette de réclamer à chacun d'eux la totalité de la somme, i.e. qu'il existe une créance unique mais une multitude de débiteurs différents qui sont tenus au paiement de cette dette* », l'effet de cette solidarité est limité par le § 7 (3) StAnpG à l'obligation de paiement - en ce que chaque débiteur est redevable de la dette fiscale intégrale, l'administration est libre de demander le paiement intégral ou partiel à l'un quelconque des co-débiteurs et le paiement par un débiteur profite aux autres – et les obligations des co-débiteurs sont indépendantes pour le surplus, notamment au vu de l'absence de représentation mutuelle aux actes interruptifs de prescription ou aux actes d'imposition et du fait que le délai de prescription court à l'égard de chaque co-débiteur individuellement. Le § 7 StAnpG ne saurait partant être considéré comme ayant pour effet « *un transfert d'une dette d'impôt d'un acteur vers un autre, de sorte que l'impôt personnel né du chef d'un contribuable, devient, par la suite, l'impôt personnel d'un autre contribuable* ».

Il découle de ces développements que le montant dû par l'appelant en vertu du bulletin d'appel en garantie du 26 juillet 2007 ne peut pas être qualifié comme impôt personnel dans son chef.

L'article 12 LIR, sur lequel le directeur se fonde pour refuser la déduction du montant litigieux en tant qu'impôt personnel de l'appelant, dispose que « (…) *ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets les dépenses ci-après énumérées : (...)*

3. a) l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur la fortune, les droits de succession ainsi que les impôts personnels étrangers, sans préjudice toutefois de la disposition prévue à l'article 13 ci-après, (…) ».

Il se dégage des travaux parlementaires relatifs à la LIR que le projet de loi initial comportait une disposition de l'article 15, n° 3 suivant laquelle n'étaient pas déductibles « *les impôts personnels indigènes (impôt sur le revenu des personnes physiques, impôt sur la fortune, impôt personnel communal, droits de succession etc.) à l'exception de l'impôt sur les tantièmes* (…) » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571[1], p. 5). Cependant, dans son avis du 2 avril 1965, le Conseil d'Etat proposa une nouvelle rédaction du n° 3 de l'article 15 - finalement retenue - qui correspond à la teneur actuelle de l'article 12 (3) a) LIR, en motivant sa proposition par la considération que « *le caractère limitatif de cette énumération est mieux souligné si l'on évite la référence à la notion générale d'impôts personnels indigènes* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571[16], avis du Conseil d'Etat, p. 9). Dans son rapport final, la commission spéciale déclara qu'elle « *se réfère à l'avis du Conseil d'Etat quant à la nouvelle rédaction de cette disposition* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571[27], p. 13).

Il y a dès lors lieu de conclure à partir de la genèse du libellé de la disposition de l'article 12 (3) a) LIR que le principe de l'exclusion générale d'une déduction des impôts personnels indigènes inscrit dans le projet de loi initial a été remplacé par une énumération limitative d'impôts dont la déduction n'est pas admise, entraînant que d'autres impôts ou taxes non énumérés à l'article 12, 3. a) LIR ne sont pas visés par l'exclusion de déductibilité y ancrée (Cour adm. 17 décembre 2009, n° 25857C du rôle).

Il y a lieu d'ajouter que les interdictions de déduction portées par les articles 12, 3. a) et 168, 2. LIR sont ensemble l'expression du principe que l'impôt sur le revenu, soit des personnes physiques, soit des collectivités, n'est pas déductible de sa propre base d'imposition et ce dans le chef du contribuable auquel cette base d'imposition est imputable fiscalement et qui est donc le débiteur de cet impôt. Par contre, il est difficilement concevable dans quelle mesure l'impôt sur le revenu des collectivités, auquel seules des collectivités sont soumises, pourrait être considéré comme un impôt personnel dans le chef d'une personne physique.

Il en découle que le principe de non-déductibilité tel que cadré par l'article 12 LIR ne s'oppose pas à la prise en compte en l'espèce du montant litigieux redû par l'appelant en tant que garant des impôts non payés par la société ..., débitrice desdits impôts.

Par voie de conséquence, dans la mesure où ledit montant n'est pas à qualifier comme impôt personnel dans le chef de l'appelant et ne tombe pas dans le champ de l'interdiction de déduction de l'article 12, 3. a) LIR invoqué par le directeur, il s'analyse plutôt dans le chef du représentant obligé au paiement en des dommages-intérêts pour l'impôt non recouvré (cf. Fabienne ROSEN : *Obligations et responsabilité des dirigeants de société en matière de contributions directes*, in *Droit fiscal luxembourgeois, Libre jubilaire de l'IFA Luxembourg*, éd. Bruylant 2008, p. 214) et est susceptible d'être qualifié comme dépense à laquelle l'appelant est obligé en raison de sa qualité passée d'administrateur de la société ....

Or, l'article 11, 3. LIR fait rentrer parmi les revenus imposables « *les revenus tirant leur origine de l'une des activités visées à l'article 10 numéros 1 à 3, ou de l'une des relations de droit visées à l'article 10 numéros 4 à 8, et réalisés après la cessation de ladite activité ou relation de droit, même s'ils sont recueillis par l'ayant cause du bénéficiaire* ».

Cette disposition opère un rattachement de revenus en provenance d'une activité ou d'une relation de droit antérieures à la catégorie de revenu y correspondant, sous condition de l'existence d'un lien économique entre les revenus et l'activité ou la relation de droit antérieures. Elle s'applique « *également quand il s'agit de dépenses d'exploitation ou de frais d'obtention nés après l'abandon de l'activité ou après l'extinction du droit produisant des revenus nets* » (doc. parl. 571[4], *ad* art. 14, p. 13). Ce constat vaut même si le terme de « *sommes* » employé dans le projet initial de la loi précitée du 4 décembre 1967 a été remplacé par celui de « *revenus* », le Conseil d'Etat, auteur de cette modification, ayant tenu à préciser que « *dans les cas visés on ne s'écarte pas de la règle générale, d'après laquelle l'imposition s'applique à des revenus nets et non à des recettes brutes* » (doc. parl. 571[16], avis du Conseil d'Etat, *ad* art. 14, p. 9). Ainsi, en visant des revenus nets, l'article 11, 3. LIR s'applique tant aux revenus positifs que négatifs et ainsi également aux dépenses d'exploitation ou frais d'obtention nés après l'abandon de l'activité ou la fin de la relation de droit.

Etant donné que l'article 11, 3. LIR pose la condition que les dépenses tirent leur origine d'une exploitation commerciale ou agricole ou de l'exercice d'une profession libérale antérieurs, de manière à pouvoir constituer des dépenses d'exploitation définies par

l'article 45 (1) LIR comme « *les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* », ou de relations de droit donnant lieu à des revenus salariés, de pension, de location de biens, de capitaux ou divers, de manière à pouvoir être qualifiées de frais d'obtention définis comme les « *dépenses faites directement en vue d'acquérir, de conserver ou d'assurer les recettes* », il convient dès lors de déterminer la catégorie de revenu avec laquelle la dépense en cause de l'appelant est susceptible de se trouver en relation économique.

L'appelant avait revêtu au sein de la société ... durant les années 1999 à 2003, au titre desquelles les impositions à l'impôt sur le revenu des collectivités, à l'impôt commercial communal et à la retenue sur les revenus de capitaux dus par cette dernière ont été mises à sa charge à travers le bulletin d'appel en garantie du 26 juillet 2007, la fonction d'administrateur et il n'avait accédé à la fonction d'administrateur-délégué qu'à partir du 1er août 2006. Or, la dépense du montant d'impôts non recouvrés dans le chef de la société ... doit être rattachée économiquement à la fonction revêtue par l'appelant durant la période au cours de laquelle il s'est rendu coupable des manquements fautifs à ses obligations de dirigeant, de manière qu'elle se trouve en relation avec son activité d'administrateur.

Conformément à l'article 91 (1) 2. LIR, l'activité des administrateurs de sociétés anonymes rentre dans la catégorie du bénéfice provenant d'une profession libérale, de manière que la dépense invoquée par l'appelant se trouve en relation économique non pas avec une activité commerciale, comme il l'avait indiqué dans sa déclaration d'impôt pour l'année 2007, mais avec sa profession libérale ayant consisté dans son mandat d'administrateur de la société ....

L'appelant n'ayant établi, ni même allégué avoir tenu une comptabilité d'engagement pour son activité d'administrateur, il avait nécessairement déterminé son bénéfice afférent par comparaison des recettes et des dépenses. L'article 108 (1) 2. LIR n'admet la prise en considération de dépenses que pour l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont faites, donc pour l'année du déboursement effectif.

Il se dégage néanmoins des éléments soumis en cause par le délégué du gouvernement et non autrement contestés par l'appelant que ce dernier n'avait pas encore réglé jusqu'au 14 février 2014 l'intégralité ou même seulement une partie du montant de … € lui réclamé à travers le bulletin d'appel en garantie du 26 juillet 2007. Dans ces conditions, l'appelant ne saurait se prévaloir de cette charge au titre de l'année d'imposition 2007 en l'absence d'un paiement effectué au cours de cette année, de manière que ladite charge ne peut entraîner une perte provenant de professions libérales qui pourrait être compensée avec les autres revenus positifs de l'appelant de la même année et donner lieu à un report de perte pour le surplus.

En ce qui concerne l'année d'imposition 2008, aucune question de report de pertes ne se pose en l'absence d'une perte reportable subie du chef de l'année 2007 et dont le report sur des années ultérieures pourrait être sollicité. Les critiques de l'appelant par rapport à son imposition du chef de l'année 2008 laissent partant également d'être justifiées.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que le directeur a valablement pu rejeter la réclamation de l'appelant contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2007 et 2008 en ce qui concerne la perte commerciale déclarée par lui, quoique pour d'autres motifs que ceux retenus dans la décision du 31 juillet 2012, et que le jugement entrepris a rejeté à bon droit le recours afférent de l'appelant comme étant non fondé.

Par voie de conséquence, l'appel sous examen laisse d'être justifié.

Au vu de l'issue du litige, la demande de l'appelant en allocation d'une indemnité de procédure de 2.000 € est à écarter, alors que les conditions légales y relatives ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 16 décembre 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 6 novembre 2013,

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 2.000 € formulée par l'appelant,

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller.

et lu à l'audience publique du 11 novembre 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS s.SCHROEDER

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative